

**Zaak C-125/24 [Palmstråle]<sup>i</sup>****Verzoek om een prejudiciële beslissing****Datum van indiening:**

15 februari 2024

**Verwijzende rechter:**

Högsta förvaltningsdomstolen (Zweden)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

13 februari 2024

**Verzoekende partij:**

AA

**Verwerende partij:**

Allmänna ombudet hos Tullverket

---

**Verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU over de uitlegging van artikel 143, lid 1, onder e), van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde artikel 86, lid 6, en artikel 203 van verordening (EU) nr. 952/2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie**

**Inleiding**

- 1 Met haar verzoek om een prejudiciële beslissing vraagt de Högsta förvaltningsdomstol (hoogste bestuursrechter, Zweden) te verduidelijken hoe artikel 143, lid 1, onder e), van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”) alsmede artikel 86, lid 6, en artikel 203 van verordening (EU) nr. 952/2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie (hierna: „douanewetboek”) moeten worden uitgelegd met betrekking tot de voorwaarden waaronder de wederinvoer van goederen van btw is vrijgesteld. De

<sup>i</sup> Dit is een fictieve naam, die niet overeenkomt met de werkelijke naam van enige partij in de procedure.

interpretatievraag is gerezen in een zaak betreffende de niet-naleving van douaneregels bij wederinvoer.

## **Toepasselijke Unierechtelijke bepalingen**

### *Btw-richtlijn*

- 2 Volgens artikel 2, lid 1, onder d) van de btw-richtlijn is de invoer van goederen aan btw onderworpen. Volgens artikel 30 van die richtlijn wordt onder de invoer van goederen verstaan het binnenbrengen in de Gemeenschap van een goed dat zich niet in het vrije verkeer bevindt in de zin van artikel 24 van het Verdrag.
- 3 Op grond van artikel 143, lid 1, onder e) van de btw-richtlijn verlenen de lidstaten vrijstelling voor de wederinvoer van goederen door degene die ze heeft uitgevoerd in de staat waarin zij werden uitgevoerd, wanneer die goederen van invoerrechten zijn vrijgesteld.

### *Douanewetboek*

- 4 Artikel 203, lid 1 van het douanewetboek bepaalt dat niet-Uniegoederen die, na oorspronkelijk als Uniegoederen uit het douanegebied van de Unie te zijn uitgevoerd, dit douanegebied binnen drie jaar opnieuw binnenkomen en in het vrije verkeer worden gebracht, op aanvraag van de belanghebbende van invoerrechten worden vrijgesteld. Volgens lid 5 van dat artikel wordt de vrijstelling slechts verleend indien de goederen terugkeren in de staat waarin zij werden uitgevoerd, en volgens lid 6 van dat artikel moet de vrijstelling worden ondersteund door informatie waaruit blijkt dat de voorwaarden voor de vrijstelling zijn vervuld.
- 5 Goederen die in het douanegebied van de Unie worden gebracht, moeten volgens artikel 139, lid 1, onder a) van het douanewetboek onmiddellijk bij aankomst bij de douane worden aangebracht bij het aangewezen douanekantoor of op een andere door de douaneautoriteiten aangewezen of goedgekeurde plaats of in de vrije zone door de persoon die de goederen in het douanegebied van de Unie heeft gebracht.
- 6 Volgens artikel 79, lid 1, onder a) van het douanewetboek ontstaat een douaneschuld bij invoer van aan invoerrechten onderworpen goederen door niet-naleving van een van de bij de douanewetgeving vastgestelde verplichtingen betreffende, onder meer, het binnenbrengen van niet-Uniegoederen in het douanegebied van de Unie.
- 7 Artikel 86, lid 6, van hetzelfde wetboek bepaalt dat, indien de douanewetgeving in een gunstige tariefbehandeling van goederen, een ontheffing of een gehele of gedeeltelijke vrijstelling van invoer- of uitvoerrechten voorziet overeenkomstig, onder meer, artikel 203 van het douanewetboek, deze gunstige tariefbehandeling,

onthefing of vrijstelling ook van toepassing is indien een douaneschuld overeenkomstig artikel 79 van het douanewetboek ontstaat, mits het verzuim dat tot het ontstaan van de douaneschuld heeft geleid, geen poging tot bedrog inhield.

- 8 Volgens overweging 38 van het douanewetboek is het dienstig om rekening te houden met de goede trouw van de betrokkene wanneer door niet-naleving van de douanewetgeving een douaneschuld is ontstaan en om de gevolgen van onzorgvuldigheid van de schuldenaar zoveel mogelijk te beperken.

### **Toepasselijke nationale bepalingen**

- 9 Ten tijde van de feiten in de onderhavige zaak was de Mervärdesskattelag (hierna: „btw-wet”) (1994:200) van toepassing. Die wet is nu vervangen door een nieuwe Mervärdesskattelag (2023:200), maar de vorige wet blijft, voor zover hier van belang, van toepassing op omstandigheden die betrekking hebben op de periode voordat de nieuwe wet van kracht werd. De toepasselijke bepalingen van de wet van 1994 worden hieronder uiteengezet. De nieuwe wet bevat in wezen vergelijkbare bepalingen.
- 10 Volgens hoofdstuk 1, afdeling 1, eerste lid, punt 3 van de btw-wet moet er in geval van een belastingplichtige invoer van goederen in het land btw worden betaald. Volgens hoofdstuk 2, afdeling 1a, van de btw-wet betekent „invoer” dat goederen van een plaats buiten de Europese Unie Zweden worden binnengebracht.
- 11 De eerste alinea van afdeling 30 van hoofdstuk 3 bepaalt dat invoer die is vrijgesteld van belasting overeenkomstig wet (1994:1551) betreffende, onder meer, vrijstelling van belasting bij invoer, is vrijgesteld van belasting.
- 12 In hoofdstuk 2, afdeling 5, lid 1, van de wet betreffende de vrijstelling van belasting bij, onder meer, invoer is bepaald dat vrijstelling van belasting wordt verleend voor Uniegoederen die, na uit de Unie naar een derde land te zijn uitgevoerd, Zweden worden binnengebracht door degene die ze heeft uitgevoerd, zonder dat zij een bewerking of verwerking hebben ondergaan in de periode waarin zij uit de Unie werden uitgevoerd. Volgens het tweede lid van die bepaling wordt de vrijstelling van belasting slechts verleend indien de goederen onder meer op grond van artikel 203 van het douanewetboek van douanerechten zijn vrijgesteld. Goederen die op grond van verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad van 23 juli 1987 met betrekking tot de tarief- en statistiek nomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief, van douanerechten zijn vrijgesteld, worden behandeld alsof er douanerechten op verschuldigd waren.

### **Voorwerp en relevante feiten van het hoofdgeding**

- 13 AA bezit paarden die in verschillende landen voor wedstrijden worden gebruikt. Ze exporteerde twee paarden naar Noorwegen, dat wil zeggen buiten het douanegebied van de Unie. Nadat de paarden aan wedstrijden hadden

deelgenomen, werden ze via een grensovergang van Noorwegen naar Zweden teruggebracht naar de Unie. AA stopte niet bij de douanepost om de binnengebrachte goederen aan te bieden. In plaats daarvan werd ze bij een wegcontrole door de Tullverk (douaneautoriteit, Zweden) aangehouden kort nadat ze de douanepost was gepasseerd.

- 14 De douane besloot AA een btw-aanslag op te leggen voor een bedrag van 41 178 SEK. Er werd geen douanerecht geheven. Volgens de Tullverk kon geen vrijstelling van btw op wederinvoer worden verleend omdat AA de paarden niet voor het vrije verkeer had aangegeven of om vrijstelling van douanerechten had verzocht.
- 15 AA ging tegen de beslissing in beroep bij de Förvaltningsrät i Karlstad (bestuursrechter in eerste aanleg Karlstad, Zweden), die het beroep verwierp. De Förvaltningsrät oordeelde dat de paarden bij aankomst in het douanegebied van de Unie niet bij de douane waren aangegeven, dat er daarom een douaneschuld was ontstaan en dat dit betekende dat er btw moest worden betaald. De rechtbank oordeelde vervolgens dat een fundamentele voorwaarde voor het verlenen van btw-vrijstelling bij wederinvoer is dat de goederen worden aangegeven voor het vrije verkeer en dat de aangever een verzoek indient. Omdat dit niet was gebeurd, kon geen btw-vrijstelling worden verleend.
- 16 Zowel AA als de Allmänna ombudet hos Tullverk (algemene vertegenwoordiger van de douaneautoriteit, Zweden) gingen tegen de uitspraak van de Förvaltningsrät in beroep bij de Kammarrät i Göteborg (bestuursrechter in tweede aanleg Göteborg, Zweden) en stelden dat het besluit om AA btw in rekening te brengen, nietig moest worden verklaard. De Kammarrät verwierp de beroepen op hoofdzakelijk dezelfde gronden als die welke door de Förvaltningsrät werden aangevoerd.
- 17 AA ging tegen het vonnis van de Kammarrät in beroep bij de Högsta förvaltningsdomstol, die verlof tot beroep verleende. Het beroep in deze zaak voor de Högsta förvaltningsdomstol wordt ingesteld door de Allmänna ombudet hos Tullverk. De Allmänna ombudet hos Tullverk – en niet de Tullverk – is dus de wederpartij van de betrokkene. De Tullverk is echter in de gelegenheid gesteld om in de zaak opmerkingen te maken.
- 18 In de briefwisseling tussen partijen die volgde op het verlof tot het instellen van beroep, beweerde AA dat zij een mondelinge verklaring aan het douanepersoneel had afgelegd toen zij na het passeren van de douanepost werd tegengehouden. De Allmänna ombudet hos Tullverk stelde daar tegenover dat de ambtenaren die op die dag op het douanekantoor werkten, ontkennen dat er een mondelinge verklaring was afgelegd.
- 19 AA heeft niet eerder in de procedure aangegeven dat een mondelinge verklaring was afgelegd. Alleen in geval van bijzondere redenen kan een omstandigheid die voor het eerst voor de Högsta förvaltningsdomstol wordt aangevoerd, door de

rechtbank in aanmerking worden genomen. De Högsta förvaltningsdomstol zal later beslissen of de opmerkingen van AA met betrekking tot de mondelinge verklaring in aanmerking moeten worden genomen. Het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing heeft alleen betrekking op de feiten die voor de lagere rechterlijke instanties zijn onderzocht, namelijk dat het douanekantoor is gepasseerd zonder dat de goederen zijn aangebracht en zonder dat een douaneaangifte of een verzoek om vrijstelling van douanerechten is ingediend.

### **Standpunten van de partijen en de Tullverk**

AA

- 20 AA vordert dat de beslissing van de Kammarrät aldus wordt gewijzigd dat het besluit van de Tullverk om haar btw in rekening te brengen, nietig wordt verklaard. Zij voert de volgende argumenten aan.
- 21 Ze had er geen financieel voordeel bij om niet bij het douanekantoor te stoppen en de binnenkomst van de paarden niet aan te geven, maar ze wilde, in het belang van de dieren, op tijd zijn om een veerboot naar Finland te nemen en zo de reistijd voor hen te verkorten. Voorafgaand aan de heenreis had ze ervoor gezorgd dat de tijdelijke uitvoer naar Noorwegen correct was afgehandeld en ze dacht dat daarmee ook aan de voorwaarden voor wederinvoer was voldaan. Dit was een vergissing van haar kant en het is onredelijk dat dit ertoe leidt dat haar btw in rekening wordt gebracht wegens wederinvoer.
- 22 Artikel 86, lid 6 van het douanewetboek van de Unie moet aldus worden uitgelegd dat het recht op vrijstelling van douanerechten, en dus vrijstelling van btw, zelfs bestaat indien de procedurele voorwaarden van artikel 203 niet zijn vervuld, op voorwaarde dat er geen sprake is van een poging tot misleiding. Aangezien aan de materiële voorwaarden van artikel 203 is voldaan en er geen sprake is van een poging tot bedrog, mag haar geen btw in rekening worden gebracht.

*Allmänna ombudet hos Tullverk*

- 23 De Allmänna ombud hos Tullverk is thans van mening dat de beslissing om AA btw in rekening te brengen correct was en is derhalve van mening dat haar beroep tegen het arrest van de Kammarrät moet worden verworpen. De Allmänna ombud hos Tullverk voert de volgende argumenten aan.
- 24 Een voorwaarde voor de vrijstelling van btw bij de wederinvoer van de paarden is dat zij onderhevig zijn aan vrijstelling van douanerechten. Het is duidelijk dat aan de materiële voorwaarden voor vrijstelling van douanerechten krachtens artikel 203 van het douanewetboek is voldaan en dat er geen sprake is van poging tot bedrog.

- 25 Het is ook een voorwaarde voor vrijstelling krachtens dat artikel 203 dat de goederen voor het vrije verkeer worden aangegeven en dat de betrokkene om vrijstelling verzoekt. Artikel 86, lid 6, en artikel 203 van het douanewetboek bevatten geen uitzonderingen op deze voorwaarden. Daarom moet ervan worden uitgegaan dat zij ook van toepassing zijn in gevallen waarin de douaneschuld krachtens artikel 79 is ontstaan door niet-nakoming van een van de in de douanewetgeving vastgelegde verplichtingen.
- 26 Uit het dossier dat bij de Högsta förvaltningsdomstol werd ingediend, blijkt niet dat AA aan de procedurele voorwaarden van artikel 203 voldeed toen de paarden het douanegebied van de Unie werden binnengebracht.

*Tullverk*

- 27 De Tullverk stelt dat het beroep moet worden verworpen en voert de volgende argumenten aan. Omdat de goederen niet voor het vrije verkeer werden aangegeven, komen zij niet in aanmerking voor vrijstelling van douanerechten krachtens artikel 203. Over de invoer ervan moet derhalve btw worden geheven.

**Noodzaak van een prejudiciële beslissing**

- 28 Uit de btw-richtlijn blijkt dat de invoer van goederen uit een derde land in de Unie btw-plichtig is. Volgens artikel 143, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn moeten de lidstaten echter vrijstelling verlenen voor de wederinvoer van goederen in de toestand waarin zij zijn uitgevoerd door degene die deze heeft uitgevoerd, indien de goederen voor vrijstelling van invoerrechten in aanmerking komen.
- 29 AA heeft de paarden wederingevoerd in de staat waarin zij zich bevonden toen zij ze uitvoerde. De beslissende factor om te bepalen of zij btw moet betalen over de wederinvoer, is dus of de paarden zijn vrijgesteld van douanerechten in de zin van artikel 143, lid 1, onder e) van de btw-richtlijn.
- 30 De vrijstelling van invoerrechten bij wederinvoer is geregeld bij artikel 203 van het douanewetboek. Het staat vast dat in dit geval is voldaan aan de materiële voorwaarden voor vrijstelling die daarin zijn neergelegd. Zoals in punt 19 hierboven is vermeld, is dit verzoek om een prejudiciële beslissing echter ontstaan omdat AA in strijd met artikel 139, lid 1 van het douanewetboek heeft nagelaten de goederen bij het douanekantoor aan te geven en zij niet heeft voldaan aan de procedurele voorwaarden voor vrijstelling van artikel 203 van het douanewetboek, namelijk dat de goederen voor het vrije verkeer moeten worden aangegeven en dat een verzoek om vrijstelling moet worden ingediend.
- 31 Uit artikel 79, lid 1, onder a) van het douanewetboek blijkt dat voor goederen waarvoor invoerrechten verschuldigd zijn, een douaneschuld bij invoer ontstaat door niet-naleving van een van de bij de douanewetgeving vastgestelde verplichtingen betreffende het binnenbrengen van niet-Uniegoederen in het douanegebied van de Unie. Volgens artikel 86, lid 6 van het douanewetboek is de



in artikel 203 bedoelde vrijstelling van invoerrechten echter ook van toepassing wanneer een douaneschuld ontstaat overeenkomstig artikel 79 van het douanewetboek, mits het verzuim dat tot het ontstaan van een douaneschuld heeft geleid, geen poging tot bedrog inhield. In het onderhavige geval staat vast dat AA geen poging tot bedrog heeft ondernomen.

- 32 AA stelt dat artikel 86, lid 6 van het douanewetboek van de Unie aldus moet worden uitgelegd dat het recht op vrijstelling van douanerechten ook bestaat wanneer niet aan de procedurele voorwaarden van artikel 203 is voldaan. Volgens deze uitlegging komen de paarden dus in aanmerking voor vrijstelling van douanerechten, wat volgens artikel 143, lid 1, onder e) van de btw-richtlijn betekent dat hun wederinvoer van btw moet worden vrijgesteld.
- 33 De Allmänna ombud hos Tullverk stelt daarentegen dat ook aan de procedurele voorwaarden van artikel 203 van het douanewetboek moet zijn voldaan om vrijstelling van invoerrechten te kunnen verlenen. Aangezien deze voorwaarden niet zijn vervuld, mag de btw-vrijstelling krachtens artikel 143, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn volgens deze uitlegging niet worden verleend.
- 34 Volgens de Högsta förvaltningsdomstol is het onduidelijk welke van deze interpretaties de juiste is.
- 35 Enerzijds, zoals de Allmänna ombud hos Tullverk betoogt, bepaalt de formulering van de artikelen 86, lid 6, en 203 van het douanewetboek slechts dat aan alle in artikel 203 gestelde voorwaarden moet zijn voldaan om herstel mogelijk te maken. Bijgevolg biedt de formulering op zich geen steun voor het standpunt dat in de situaties waarop artikel 79 betrekking heeft, niet ook aan de procedurele voorwaarden van artikel 203 moet zijn voldaan om voor een vrijstelling in aanmerking te komen.
- 36 Anderzijds is het voor het ontstaan van een douaneschuld krachtens artikel 79 een vereiste dat één van de in de douanewetgeving vastgelegde verplichtingen niet is nagekomen. De vraag rijst in welke situaties een importeur schuldig kan zijn aan een dergelijke niet-naleving en tegelijkertijd aan de procedurele voorwaarden van artikel 203 kan voldoen. In ieder geval is het onwaarschijnlijk dat een overtreding zoals die waar het in dit geval om gaat – het niet aanbrenge van de vermelding van goederen in strijd met artikel 139, lid 1 van het douanewetboek – zich voordoet zonder dat de importeur tegelijkertijd ook nalaat een douaneaangifte in te dienen en om vrijstelling te verzoeken. Een interpretatie die strikt gebaseerd is op de formulering van de bepalingen zou dus waarschijnlijk betekenen dat artikel 86, lid 6, in een dergelijke situatie nooit van toepassing is. Het is de vraag of dit verenigbaar is met het doel van de bepalingen (zie overweging 38 van het douanewetboek).
- 37 De in casu aan de orde zijnde uitleggingsvraag lijkt nog niet te zijn onderzocht door het Hof, zodat er volgens de Högsta förvaltningsdomstol onvoldoende

aanwijzingen zijn om uitspraak te doen. Er moet dus een prejudiciële vraag worden gesteld aan het Hof.

- 38 In het licht van het voorgaande verzoekt de Högsta förvaltningsdomstol om een antwoord op de volgende vraag.

*Vraag*

- 39 Moeten artikel 143, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn alsmede artikel 86, lid 6, en artikel 203 van het douanewetboek aldus worden uitgelegd dat zowel aan de materiële als aan de formele voorwaarden van artikel 203 van het douanewetboek moet zijn voldaan om vrijstelling van invoerrechten – en dus vrijstelling van btw – bij wederinvoer te kunnen verlenen wanneer een douaneschuld in de zin van artikel 79 van het douanewetboek is ontstaan doordat niet is voldaan aan de aanbreningsverplichting van artikel 139, lid 1, van het douanewetboek?